

*Bu makale Mali Hukuk Dergisinin 132 nci sayısında (Kasım-Aralık 2007) yayımlanmıştır.*

## **Kamuda İç Denetim: Tartışmalı Birkaç Husus ve Yapılması Gerekenler (I)**

Cemil Sabri MİDYAT  
[csmidyat@gmail.com](mailto:csmidyat@gmail.com)

### **I. Giriş**

Mali Hukuk Dergisinin 129, 130 ve 131 inci sayılarında yayımlanan "Teftiş ve Geleneksel Denetimden İç Denetime: Yapılan Düzenlemeler, Sorunlar ve Tereddütlü Hususlara İlişkin Değerlendirmeler (I, II, III)" başlıklı makale çalışmasında iç denetim faaliyetinin ve iç denetçilik mesleğinin temel hususiyetleri tafsilatıyla incelenmiş ve önemli bazı meselelere dair mülahazalarımız belirtilmiş idi. Bu çalışmada ise, iç denetimle ilgili tartışmalı bazı hususlar ve yapılması gerekenler ele alınacaktır.

İç denetim alanında birkaç yıl içinde ciddi mesafeler kat edilmiş olmakla beraber, Türkiye olarak olması gereken noktada bulunmadığımız da bilinmektedir. Her şeyden önce, birçok idarede iç denetçi atamaları yapılmış olmakla birlikte, iç denetim birimlerinin kurumsallaşması tam manasıyla sağlanamamış, iç denetim faaliyetlerinin kapsamlı ve etkili bir şekilde yürütülmesine başlanılamamıştır. Yalnız, birçok idarede iç denetçilerce üst yöneticilerin talep ve beklentileri doğrultusunda münferit görevlendirmeler doğrultusunda sınırlı olarak çeşitli görevler yürütüldüğü bilinmektedir. Bununla beraber, plan ve program esaslı denetim görevlerinin ifasına henüz başlanılamamıştır.

Kamuda iç denetime geçişte yaşanan bu gecikmenin birkaç temel nedeni bulunmaktadır: Üçüncül düzey mevzuatın tamamlanamamış olması, bazı idarelerde hiç iç denetçi ataması yapılmamış olması, iç denetim eğitimlerinin tamamlanarak sertifikaların verilmemiş olması, birçok idarede, iç denetim birimlerinin çalışma usul ve esaslarını düzenleyen iç denetim birim yönergelerinin yürürlüğe konulmamış olması, iç denetim birimleri ile teftiş kurulları ve diğer denetim birimleri arasındaki fonksiyon ve görev ayrımının net bir şekilde yapılmamış olması, İç Denetim Koordinasyon Kurulunun (İDKK) iç denetime ilişkin stratejik denetim planını açıklamamış olması, iç denetim birimlerinin yerleşim, bütçe, araç ve gereç, personel gibi ihtiyaçlarının giderilememiş olması gibi hususlar bu cümleden sayılabilir.

Geçiş sürecinin uzaması ve iç denetime fiilen başlanılmamış olmasının bazı sakıncaları olduğu gibi, sağladığı bazı avantajlar da bulunmaktadır. Özellikle işe en başta hatalı başlayıp bu şekilde sürdürmekten ve çeşitli eksiklik ve belirsizlikler nedeniyle enerjinin heba edilmesinden, zaman kaybı pahasına da olsa sistemin sağlıklı temeller üzerine bina edilmesinin beklenilmesi daha yararlı olabilecektir. Bu müddet içinde; gerekli alt yapı çalışmalarının tamamlanması, mesleğin gerektirdiği yetkinliğin geliştirilmesine yönelik faaliyetlerin yürütülmesi, mevzuat, rehber, el kitabı gibi dokümanların yayımlanması, görev ve fonksiyonların netleşmesi ve birimler/görevliler arasında yaşanması muhtemel çatışma ve çakışmaların önlenmesi, yönetim kademelerinin ve personelin sisteme intibakının sağlanması ve diğer hazırlıkların yapılması gibi aktivitelere ağırlık verilmesi yararlı olacaktır.

Bu bağlamda, teftiş ve denetim alanındaki reformun gerçek anlamda hayata geçirilebilmesi ve iç denetim mekanizmasının sağlıklı bir şekilde oluşturulabilmesi bakımından politik karara bağlı önemli bazı düzenlemelerin yapılması gerekmektedir. Bunlar yapılmadan, sistemdeki boşluklar ve müphem noktalar net bir şekilde açıklığa kavuşturulmadan, hukuki alt yapı eksikliği (bazı alanlardaki boşluklar ve çelişkiler)

giderilmeden ve mesleki yetkinlik konusundaki çalışmalar tamamlanmadan, diğer birim ve çalışanlarla çatışmaya ve yıkıcı bir rekabete girerek, üst yönetimlerle denetimin kapsamı, içeriği ve sonuçları konusunda herhangi bir mutabakat olmaksızın ve standartların öngördüğü metodoloji yerine geleneksel teftiş ve denetim uygulamalarından tevarüs edilen kötü bazı tecrübelere dayalı olarak, el yordamıyla yürütülecek iç denetim uygulamaları mali yönetim ve kontrol sistemi alanındaki reformun en önemli ayağını oluşturan iç denetime ve iç denetçiliğe büyük zararlar verebilecektir.

Bu nedenle, aşağıda ele alınacak konularda bir karar verilmesi ve gerekli düzenlemelerin yapılması gerekmektedir. Netleştirilmesi gerekli hususların, çözülmesi gerekli sorunların bazıları iç denetçileri, bir kısmı siyasal iktidarı, bazıları da üst yönetimleri ilgilendirmektedir. Bu konudaki sorumluluğu yalnızca iç denetçilere yüklemek haksızlık olacaktır. Çünkü konu çok yönlüdür ve bir kesimin insiyatifiyle çözülebilecek nitelikte değildir.

İşte, bu çalışmanın ilk bölümünde; iç denetime ilişkin tartışmalı bazı hususlar ele alınmış ve yapılması gerekenlere temas edilmiştir. Bu bağlamda, iç denetim birimlerinin teşkilatlanması, yönetimi ve bütçesi konusundaki eksiklik ve sorunlar, iç denetim birimleri ile teftiş kurulları ve diğer denetim birimleri arasındaki görev ve fonksiyon çatışmaları/çakışmaları ve iç denetçilerin soruşturma görevlerini yürütüp yürütmeyecekleri gibi tartışmalı hususlar irdelenmiş ve konuya ilişkin değerlendirmelerimize yer verilmiştir. Makalenin devamında ise diğer önemli bazı konular ele alınacaktır.

## **II. Tartışmalı Bazı Hususlar ve Değerlendirmeler**

Kamuoyunda ve yetkili mercilerce tartışılan ve çeşitli tereddütlere neden olan bazı hususlara ve bunlara ilişkin şahsi kanaatlerimize aşağıda yer verilmiştir.

### **1. İç Denetim Birimlerinin Teşkilatlanması, Yönetimi ve Bütçe Meselesi**

İç denetim birimlerinin teşkilatlanması, yönetimi ve bütçesi konusundaki eksiklikler ve bundan kaynaklı olarak yaşanabilecek sıkıntılar daha önce yayımlanan makalemizde irdelenmiş idi.<sup>1</sup> Bu konu önemine binaen burada başlık olarak belirtilmekle beraber, şu aşamada daha önce belirtilenlerin kafi olacağı değerlendirilmektedir. Buna rağmen, birkaç noktaya temas edilmesi önemli ve elzem görülmektedir.

Şu kadarını ifade etmeliyiz ki, teşkilat, yönetim ve bütçe konusunda 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu (KMYKK) ve ilgili mevzuatın getirdiği düzenlemeler ile bu mevzuatın çeşitli yetkili merciler ve idareciler tarafından yorumlanmış biçimi denetim alanındaki reformun amacına ulaşmasına ve etkin, yeterli bir denetim fonksiyonu icra edilmesine imkan vermemektedir. Bu husus, bu konuda gerek sistemin tasarımı ve mevzuatın yazımı, gerekse de fiili uygulama sırasında yapılanların, bilinçli bir tercihin sonucu olduğunu ve istenenin iç denetimin kurumsallaşmasının, gelişmesinin önlenmesi ve güçsüz, kurumsal kapasitesi zayıf, gerekli kaynaklara (insan kaynakları, yönetim, bütçe vs.) sahip olmaması nedeniyle yetersiz kalan (bırakılan) iç denetim birimleriyle karşılaştırılması olduğunu göstermektedir.

Kısaca ifade edelim ki, iç denetim birimlerinin teşkilatlanması bu haliyle yapılacaksa, yönetim konusunda iç denetçilerden birinin koordinatör olarak görevlendirilmesi biçimindeki yaklaşım benimsenecekse ve bu birimlere faaliyetlerini planlayıp uygulamayı sağlayacak kaynaklar tahsis edilmeyecekse yani idare bütçesi içinde

---

<sup>1</sup> **Cemil Sabri Midyat**, "Teftiş ve Geleneksel Denetimden İç Denetime: Yapılan Düzenlemeler, Sorunlar ve Tereddütlü Hususlara İlişkin Değerlendirmeler (III)" Mali Hukuk, Eylül-Ekim 2007, Sayı: 131.

müstakil bir bütçe verilmeyecekse<sup>2</sup> ve diğer konulardaki belirsizlikler giderilmeyecek, sorunlar çözülmeyecekse iç denetçilerin/iç denetim birimlerinin mevzuatta ve standartlarda öngörüldüğü anlamda bir denetim fonksiyonunu yürütmelerini beklemek anlamsız olacaktır.

İdarelerin teşkilat yapısı içindeki yeri/konumu belirsiz bırakılan (idarelerin teşkilat kanunlarında, teşkilat şemalarında yer verilmemek suretiyle ve bir onayla kurulmaları nedeniyle), yönetimi, koordinatör olarak görevlendirilen ve bu konudaki görev, yetki ve sorumlulukları tanımlanmamış bir iç denetçiye bırakılan, bütçesi olmayan (bu üç husus dışındaki eksiklik ve sorunlar bir yana) iç denetim birimlerin bu yapılarıyla bir mucize yaratabilmelerinin güç ve hatta imkansız olduğu şimdiden bellidir.

Hepsinden de önemlisi varlığını sürdürüp sürdürmeyeceği ve kendisine yüklenen fonksiyonları başka birimlerle paylaşıp paylaşmayacağı hususu muallakta bırakılan, başlanılan reformun nihayete erdirilip erdirilmeyeceği belirsiz bırakılmak suretiyle üzerinde demoklesin kılıcı sallandırılan bu birimlerin gelecek perspektifi bulanık hale getirilmiş ve gerek siyasi irade, gerekse de yetkili mercilerce (Başbakanlık, Maliye Bakanlığı, İç Denetim Koordinasyon Kurulu) bu birimlere yeteri kadar vizyon ve motivasyon desteği verilmemiştir.

Bu nedenle, yapılması gereken, teftiş ve denetim alanındaki belirsizliklerin giderilmesi, iç denetim faaliyetinin etkili ve yeterli bir şekilde yürütülebilmesini sağlayacak bir teşkilatlanma biçiminin benimsenmesi ve bunu sağlayacak gerekli düzenlemelerin yapılmasıdır. Ayrıca, bu yapının yönetim, kadro ve bütçe yönünden de desteklenmesi ve iç denetimin kendisine mevzuatla yüklenen fonksiyonları yerine getirebilecek bir kapasiteye kavuşturulması gerekmektedir.<sup>3</sup>

Bu konulardaki eksiklikler ve doğabilecek muhtemel sorunlar kabul edildikten yani teşhis yapıldıktan sonra neler yapılabileceği tartışılabilir. Bu noktaya gelindikten sonra çeşitli alternatifler üzerinde de durulabilir. Yeter ki, mevcut düzenlemelerin öngördüğü ve mevzuatta öngörülenin de gerisinde kalan tatbikatta ortaya konulanların kanun koyucunun amacına hizmet etmediği anlaşılın ve kabul edilsin. Teşkilatlanma, yönetim ve bütçe konusunda yapılması gerekenler daha önce yayımlanan makalemizde irdelendiğinden burada detaya girilmesi gerekli görülmemiştir.

## 2. İç Denetçiler ve Soruşturma Görevleri

İç denetçilerin görev, yetki ve sorumlulukları KMYKK ve ilgili mevzuatla tadadi bir şekilde açık olarak düzenlenmiştir. Bu da, bağımsızlığı ve mesleki güvenceyi güçlendiren bir husus olarak ortaya çıkmaktadır. Fakat iç denetçilerin görev ve sorumlulukları bağlamında bazı yönlerden tartışmalı görülen ve tereddüde düşülen hususlar da bulunmaktadır. Bu noktada, iç denetçilerin soruşturma nitelikli görevleri yürütüp yürütemeyecekleri hususu gündeme gelmektedir.

Yalnız, iç denetçilerin soruşturma görevlerini yürütüp yürütemeyecekleri konusu irdelenmeden önce iç denetçilerin idari işleyiş ve kontrol faaliyetleri karşısındaki konumuna kısaca temas edilmesi yararlı olacaktır.

Açıkça belirtilmelidir ki, iç denetçi ne sadece bir mali denetçidir, ne de mali kontrolördür. İç denetçiler, iç denetim faaliyetinin geniş kapsamının gerektirdiği tüm

<sup>2</sup> İç denetim birimlerinin bütçe meselesi ve yapılması gerekenler hakkında kapsamlı bir değerlendirme için **Kamu İç Denetçileri Derneğinin** konuyla ilgili olarak 31.07.2007 tarihinde yayımlanmış olduğu Kamuoyu Açıklamasına bakılabilir: [http://www.kidder.org.tr/dosyalar/Butce\\_kamuyou\\_aciklamasi.pdf](http://www.kidder.org.tr/dosyalar/Butce_kamuyou_aciklamasi.pdf)

<sup>3</sup> Bu konuda detaylı bilgi için bkz: **Cemil Sabri Midyat**, "Teftiş ve Geleneksel Denetimden İç Denetime: Yapılan Düzenlemeler, Sorunlar ve Tereddütlü Hususlara İlişkin Değerlendirmeler (III)" Mali Hukuk, Eylül-Ekim 2007, Sayı: 131.

görevleri yürütmekle görevli, yetkili ve sorumludurlar. İç denetçiliğin sadece harcamaların yasal uygunluğunun denetlenmesi biçiminde tanımlanması mevzuat ve denetim standartlarına açıkça aykırıdır. İç denetim görevinin kapsam ve mahiyetini daraltan, uluslararası standart ve uygulamalar ile konuya ilişkin ulusal düzenlemelerle çelişen böyle bir yaklaşımın ciddi manada tartışmaya değer bir keyfiyeti yoktur. Çünkü yasal ve idari düzenlemeler iç denetimin kapsam ve sınırını, uygulama alanlarını sarih bir şekilde belirlemiş olup, iç denetim idarenin mali veya mali olmayan tüm faaliyet, süreç ve işlemlerini kapsamaktadır.

Diğer yandan, iç denetçilik bir denetim mesleği olup, idari işleyişe, icrai karar süreçlerine dahil olunmaması gerekmektedir. Bu noktada, denetimle kontrol faaliyetleri arasındaki amaç, mahiyet ve metodolojiden doğan farklılıkların göz ardı edilmemesi icap etmektedir. Aksi halde, denetim mesleğinin bağımsızlık ve tarafsızlığı zedelenir ve denetim fonksiyonu standartlara ve mevzuata uygun olarak ve icap ettiği keyfiyette ifa edilemez. Ayrıca, denetim yerine idarenin sorumluluğu dahilinde tasarlanıp uygulanan kontrol faaliyetlerinin özel bir uygulaması olan ve kontrol yetkilileri (mali kontrol/ön mali kontrol) tarafından yapılması gerekli görevlerin üstlenilmesi sonucuyla karşılaşılır. Tekrar vurgulanmalıdır ki, danışmanlık hizmeti verilmesi, iç denetimin icrai nitelikte bir kontrol faaliyeti olarak algılanması ve bu yönde icra edilmesi olarak anlaşılması gerekmektedir.

İç denetçilerin görev, yetki ve sorumlulukları geniş bir alana yayılmış bulunmaktadır. Bu noktada, soruşturma görevlerinin (disiplin soruşturması, ön inceleme, özel soruşturmalar) iç denetçilerce yürütülüp yürütülemeyeceği hususu önem kazanmaktadır. Bu konuda iki farklı yaklaşım bulunmaktadır:

Birinci yaklaşıma göre, iç denetçilerin 5018 sayılı Kanun öncesi teftiş ve denetim uygulamalarında olduğu gibi soruşturma görevlerini yürütmesi gerekmektedir. Soruşturma görevlerinin üstlenilmemesi halinde, iç denetçilerin idare içindeki konumları, denetlenecek kamu personeli nezdindeki güçleri zayıflayacak ve bunun sonucunda denetimin etkinliği bundan zarar görecektir. Dolayısıyla soruşturma yetkisiyle donatılmamaları nedeniyle güçsüz kalan iç denetçiler denetim görevlerini hakkıyla yerine getiremeyeceklerdir.

İkinci yaklaşıma göre ise, iç denetçilerin soruşturma görevlerini yürütmeleri gerek mevzuata gerekse de denetim standartlarına aykırılık teşkil edecektir. Ayrıca, soruşturma yetkisi kullanılarak yapılacak denetimlerin modern denetim yaklaşımının sağlayacağı faydaları ortadan kaldıracığı, denetlenecek personelin denetime gerekli desteği veremeyeceği, korku ve güvensizliğin hakim olduğu böyle bir ilişki sonucunda denetimin beklenen yararları sağlamayacağı ifade edilmektedir.

İç denetçilerin soruşturma görevlerini yürütüp yürütemeyecekleri, soruşturma görevlerinin yürütülmesinin konuya ilişkin mevzuata uygun olup olmadığı ve bunun doğuracağı sonuçlar, sakınca ve yararları ciddi anlamda tartışılması gerekmektedir. Çünkü soruşturma görevlerinin doğasından kaynaklanan bazı hususların iç denetime ve iç denetçilik mesleğine büyük zararlar vermesi mümkün gözükmektedir. Konu hassas olduğu kadar, iç denetimi geleneksel teftiş ve soruşturma görevlerine, iç denetçiliği de müfettişliğe ve muhakkikliğe indirgeyebilme potansiyelini taşımaktadır.

Konuyu evvela yasal düzenlemeler ve ilgili mevzuat açısından irdeleyelim. KMYKK ve ilgili mevzuata bakıldığında açıkça şu söylenebilir. İç denetim faaliyeti kişi ve olaya özgü yolsuzluk ve usulsüzlüklerin, disiplini veya suç niteliğindeki fiillerin incelenip değerlendirilmesi biçimindeki soruşturmaların yürütülmesini kapsamamaktadır. Bu tür faaliyetler teftiş ve geleneksel denetim uygulamalarını deruhte eden veya edecek olan diğer personelle (müfettiş, kontrolör ve denetmenler ile soruşturma/ön inceleme görevi verilen diğer kamu görevlileri) idarelerin yöneticilerinin görev ve sorumluluğu kapsamında değerlendirilmelidir.

KMYKK'ya göre, iç denetçilerin görevlerinden bir tanesi "denetim sırasında veya denetim sonuçlarına göre soruşturma açılmasını gerektirecek bir duruma rastlandığında, ilgili idarenin en üst amirine bildirmek"tir. Bu görev, İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik'in 15/h bendinde "suç teşkil eden durumlara ilişkin tespitlerini üst yöneticiye bildirmek" biçiminde ifade edilmiştir. Bu konu İDKK tarafından karara bağlanarak yayımlanan ve idarelerin iç denetim birimi yönergelerine esas teşkil edecek Kamu İç Denetim Birim Yönergesinde şöyle düzenlenmiştir: "İç denetçi, yolsuzluğa ilişkin delilleri tespit edebilecek bilgi, beceri ve donanım ile denetim faaliyetini sürdürür. İç denetçi, denetim görevi sırasında bir yolsuzluk ve usulsüzlük bulgusuna ulaştığında, tespitlerini ve elde ettiği delilleri ivedilikle iç denetim birim yöneticisi aracılığıyla üst yöneticiye intikal ettirir. İç denetçiler, mevcut kontrol sisteminin yolsuzluk ve usulsüzlükleri önleme kabiliyetini de değerlendirir."

Öte yandan, İDKK tarafından belirlenen Kamu İç Denetim Standartlarında da (Standart No:1210.G2); "iç denetçi, yolsuzluk belirtilerini tespit edebilecek yeterli bilgiye sahip olmalıdır. Ancak, iç denetçinin, esas görevi ve sorumluluğu yolsuzlukları tespit etmek ve soruşturmak olan savcı ve polis gibi kişilerin uzmanlığına sahip olması beklenmemelidir." biçimindeki standart yer almıştır. Her ne kadar, standartta soruşturmacı niteliğini haiz müfettiş ve kontrolör gibi meslek mensuplarından söz edilmese de bunların da aynı kapsama girdiği açıktır.

İç denetçilerin görevleri KMYKK'nın 64 üncü maddesinde sayılmış ve iç denetçilere asli görevleri dışında hiçbir görev verilemeyeceği ve yaptırılamayacağı emredici bir şekilde hükme bağlanmıştır. Benzer bir şekilde, İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelikte de iç denetçilere bu Yönetmelik ve iç denetim birim yönergelerinde belirtilen görevler dışında hiçbir görev verilemeyeceği ve yaptırılamayacağı hükmüne yer verilmiştir.

Son olarak, İDKK tarafından yayımlanan Kamu İç Denetim Raporlama Standartlarında da, denetim sırasında tespit edilen usulsüzlük ve yolsuzluklara ilişkin bulguların üst yöneticiye intikal ettirilmesi ile iç denetim birimine intikal eden ihbar ve şikayetlerde yer alan iddiaların incelenmesi sonucunda inceleme raporu düzenleneceği belirtilmiş ve raporda yer alacak bilgiler sayılmıştır. Raporlama Standartlarının usulsüzlük ve yolsuzluk bulgularının raporlanmasına ilişkin bölümüne ve Standartlar ekinde yer alan rapor şablonuna bakıldığında, iç denetçilerin bu bağlamda yürütecekleri görevin yolsuzluk ve usulsüzlüğe ilişkin bulguların üst yöneticiye ve yetkili mercilere iletilmesinden ibaret olduğu, disiplin veya cezai anlamda suç konusu olan fiillerin tahlil edilip suçun ortaya konulmasını, yolsuzluk veya usulsüzlüğü yapanlar hakkında yapılacak yasal işlemlerin ve uygulanacak cezai müeyyidelerin önerilmesi gibi hususları içermediği anlaşılmaktadır.\*

Bu düzenlemeler birlikte değerlendirildiğinde şunları söyleyebiliriz:

İç denetçiler görevlerinin mahiyeti ve niteliği gereği denetim görevleri sırasında yolsuzluk tespit edebilirler. Hatta yolsuzluk belirtilerini tespit edebilmek mesleki

\* Uygulamada, Kamu İç Denetim Raporlama Standartları uyarınca, iç denetçilerce yolsuzluk ve usulsüzlüklerin üst yöneticilere raporlanması ve yetkili mercilere bildirilmesine yönelik olarak yapılacak tespit ve inceleme çalışmaları ile bunun sonucunda yapılacak raporlamaların bir yönüyle soruşturma niteliği taşıdığı ve bu görevin iç denetim kapsamına girmediği, bunun, iç denetçileri de klasik anlamda müfettiş/soruşturmacı/muhakkik konumuna getireceği iddia edilmektedir. Kanaatimize göre, KMYKK ve diğer mevzuatın konuya ilişkin hükümleri çerçevesinde yapılması gerekli çalışmaları ve tanzim edilecek raporları düzenleyen Kamu İç Denetim Raporlama Standartlarının yolsuzluk ve usulsüzlük bulgularının raporlanması ve bildirilmesine ilişkin düzenlemelerinin bu şekilde yorumlanması ve bu amaçla yapılacak çalışmaların soruşturma olarak tavsif edilmesi doğru değildir. Bu tür görevlerin yapılması iç denetçileri soruşturmacı yapmaz. Konunun değerlendirilmesi ve mukayese sırasında, iç denetim uygulamasındaki amaç, kapsam ve metodoloji farklılıkları göz ardı edilmemelidir. Yolsuzluk ve usulsüzlüklere ilişkin denetçi tespitleri veya bu konudaki şikayet ve ihbarlar üzerine yapılacak incelemelerin ve çalışma sonuçlarının üst yöneticiye veya yetkili mercilere raporlanmasının soruşturma nitelikli görülerek iç denetim kapsamı dışında değerlendirilmesi ciddi bazı mahzurulara yol açabilecektir. Bu husus, ayrı bir tartışma konusu olduğundan bu kadar temas etmekle iktifa ediyoruz.

yetkinliğin gereği olarak değerlendirilmektedir. Bununla birlikte, iç denetçilerden beklenen sadece yolsuzluk tespitleri yapmaları ve bunlara yönelik olarak idari veya cezai yönden soruşturma nitelikli görev yürütmeleri değildir. İç denetçiler kamu idarelerinin iç kontrol sistemlerinin yolsuzluk ve usulsüzlük önleme kabiliyetini değerlendirir, faaliyet ve işlemlerin yürütülmesi sırasında yolsuzluk veya usulsüzlük yapılıp yapılmadığını inceler ve bunları tespit eder.

Yolsuzluk ve usulsüzlük tespit edildikten ve bunların üst yöneticiye veya duruma göre diğer yetkili mercilere intikal ettirilmesinden sonra iç denetçilerin görevi sona erer. Yolsuzluk veya usulsüzlüğü gerçekleştirenlerin idari veya cezai sorumluluklarının ortaya konulması, bunların fillerinin disiplin hükümleri yönünden analiz edilip suçun belirtilmesi, verilmesi gerekli cezanın önerilmesi yahut suç konusu fiillerin maddi ve manevi yönden tahlillerinin yapılıp soruşturma izni verilip verilmemesi gerektiği konularında görüş beyan edilmesi gibi hususlar iç denetçilerin görevleri kapsamında değildir. Bu görevler, ilgili mevzuatı çerçevesinde idarelerin yöneticileri veya bu konuda özel görev verilmiş teftiş veya diğer denetim elemanları tarafından yapılabilir.

Netice itibarıyla, personel kanunları (657 s. Kanun, 2802 s. Kanun, 926 s. Kanun, 2547 s. Kanun gibi) uyarınca yürütülecek disiplin soruşturmaları ve özel kanunlar çerçevesinde (4483 s. Kanun, 3628 s. Kanun vb.) ifa edilecek soruşturma/ön inceleme gibi görevler iç denetim kapsamında değildir ve iç denetçilere verilemez. Bazı idarelerde (örneğin üniversiteler, DPT Müsteşarlığı) 5018 sayılı Kanun öncesinde teftiş kurulu/denetim birimi bulunmaması nedeniyle soruşturma görevlerinin iç denetçilerce yürütülmesi gerektiği, bunun başka teftiş/denetim elemanı bulunmamasından kaynaklanan bir zorunluluk olduğu iddiası da yerinde ve makul değildir. Çünkü bu idarelerde 5018 sayılı Kanun öncesinde soruşturma görevleri kimler ve hangi usule göre yürütülüyorsa bunun aynı şekilde devam ettirilmesi mümkündür.

Soruşturma görevlerinin iç denetçiler tarafından üstlenilmesi halinde iç denetçilerin mevzuatta ve denetim standartlarında öngörülen yeni denetim yaklaşımının gerektirdiği konumu koruyabileceklerini ve kendilerine verilen diğer görevleri gereği gibi yapabileceklerini söylemek mümkün olmayacaktır. Böyle bir durum, iç denetçilerin de önceki teftiş/denetim uygulamamızda olduğu üzere; suçlu bulmaya yönelik, soruşturma odaklı bir yaklaşım benimsemelerine, sistem ve süreçlerden çok şahıslara yönelmelerine ve sistemin bütünü üzerinde değerlendirme yapan bakış açılarını yitirip körelmelerine ve kişi-olay bazlı görev yürütmelerine zemin ve sebep oluşturacaktır. Keza, soruşturma görevleri içinde boğulan iç denetçilerin mesleğin gerektirdiği geniş perspektifli bakış açısını yitirmeleri, denetlenen birimlerin ve personelin denetim konusundaki algılamalarının negatifleşmesi, denetlenenler ile denetleyenler arasındaki pozitif ve güven esasına dayanan ilişkinin bundan zarar görmesi de karşılaşılabilecek risklerdendir.

Bu itibarla, soruşturma görev ve yetkisinin üstlenilmesiyle ilgili olarak yapılacak değerlendirmelerde meseleye sadece iç denetim biriminin veya iç denetçilerin denetlenecek birimler veya denetlenecek personel üzerinde sağlayacağı güç ve yaptırım imkanı açısından bakılması yanlış olacaktır. Konunun daha geniş bir açıyla ve yeni denetim yaklaşımı, mesleğin niteliği, bu konuda görev üstlenmenin doğuracağı sonuçlar, iç denetçi sayıları, soruşturma nitelikli görevlerin yoğunluğu gibi unsurlar açısından da ele alınması gerekmektedir.

İdarelere tahsis edilen iç denetçi kadrolarının az ve yetersiz oluşu ve genel olarak denetim kaynaklarının (zaman, bütçe vs.) kısıtlılığı dikkate alındığında, üst yöneticilerin talepleri ve çeşitli nedenlerle denetim ve danışmanlık faaliyetlerinden çok soruşturma görevlerine ağırlık verileceğini şimdiden görmek zor değildir. Ayrıca, soruşturma görevlerinin hususiyetleri (üst yönetimin talepleri, usul kuralları, süre kısıtları vs. gibi) nedeniyle denetim kaynakları öncelikle soruşturma işlerine ayrılacak, dolayısıyla diğer görevlerin ihmal edilmesi gündeme gelecektir. Bu da, iç denetimin beklenen katma değeri sağlamasını engelleyecek ve zamanla iç denetim birimlerinin de levhası değişmiş teftiş

kurullarına dönüşmesi mukadder hale gelecektir. Tabiatıyla bunlar bugünden yarına gerçekleşmeyecektir, zaman içinde, peyderpey böyle bir dönüşüm yaşanacaktır. İş işten geçtiğinde "eski tas eski hamam" atasözü eşliğinde yapılan tenkitler karşısında nerede hata yaptık denilecekse de "atı alan üsküdarı geçmiş" olacaktır.

Yukarıda zikrettiklerimiz hayal gücümüzü zorlayarak tasavvur ettiğimiz nazari tezler değil, tatbikatta yaşanan ve birçok idarede de yaşanması kuvvetle muhtemel olan müşahhas vakalara dayalı tespit ve değerlendirmelerdir. Şöyle ki; ilk iç denetçi atamalarının yapıldığı ve iç denetim birimlerinin kuruluşu sırasında gündeme gelen bu konu uygulamada beklendiği gibi çeşitli sorunların doğmasına yol açmıştır. İç denetçi atamalarının hemen akabinde birçok idarenin üst yöneticisi iç denetçilere soruşturma görevi verme yoluna gitmiştir. Hatta bazı idarelerde, teftiş kurulu bulunduğu halde, çeşitli nedenlerle bu tip görevler iç denetçilere verilmek istenmiştir. Tabi bu durum üst yöneticiler ile iç denetim birimleri arasında ilk uyuşmazlıkların doğmasına sebebiyet vermiştir. Üst yöneticilerin konuyu, mesleki standartlara ve mevzuata uygunluktan çok, idari işleyişten doğan ihtiyaçları pratik bir şekilde çözme bağlamında ele almaları nedeniyle konu somut görev taleplerinin iç denetçilerce karşılanmadığı noktasına gelmiştir.

Tabiatıyla konu (4483 sayılı Kanun uyarınca yürütülecek ön inceleme görevleri bağlamında), iç denetim alanında merkezi uyumlaştırma fonksiyonu üstlenen İç Denetim Koordinasyon Kuruluna da yansımıştır. İDKK, denetim standartlarına ve mevzuata uygun, bizce de isabetli ve yerinde görülen bir kararla iç denetçilerin soruşturma görevlerini yürütemeyecekleri yönünde bir karar vermiştir. Kararda; iç denetçilerin görevleri arasında 4483 sayılı Kanun kapsamında soruşturma yapma görevi olmadığı gibi 5018 sayılı Kanunun 64 üncü maddesinin (g) bendinde de belirtildiği üzere iç denetçinin denetim sırasından veya denetim sonuçlarına göre soruşturma açılmasını gerektirecek bir duruma rastlanıldığında ilgili idarenin en üst amirine bildirmek ile sınırlı bir görevi olduğu belirtilerek iç denetçilere 4483 sayılı Kanuna göre soruşturma görevi (ön inceleme kastediliyor) verilemeyeceği belirtilmiştir. Kurulun bu kararı iç denetçileri bağlamakta olup, bu yönde uygulama yapılması gerekmektedir.

Tabi, iç denetim birimlerinin, idarelerinin üst yöneticilerini bu konuda bilgilendirmeleri ve soruşturma görevlerini hangi gerekçelerle yürütmediklerini ikna edici bir yaklaşımla izah etmeleri gerekmektedir. Böylece, bu işin verilen görevden kaçma değil, mesleğin niteliğinden, standartlardan ve mevzuattan kaynaklanan bir gereklilik olduğu anlatılmalıdır. Bu konudaki, belirsizlik İDKK kararıyla kısmen çözülmüş olmakla birlikte, soruşturma konusundaki tartışmalara tam manasıyla son verilmesi aşağıda ele alınacağı üzere, teftiş kurulları ve denetim birimleri ile iç denetim birimleri arasındaki görev ve fonksiyon ayrımının yasal bir düzenlemeyle yapılmasına bağlıdır.

### **3. Teftiş Kurulları ve Diğer Denetim Birimleri İle Görev ve Fonksiyon Çakışmaları**

Bir diğer önemli husus da iç denetçiler ile idarelerin teftiş ve diğer denetim birimleri arasındaki görev ve fonksiyon çakışmaları ve bundan dolayı ileride doğabilecek birimler ve görevliler arası görev çatışmaları, çakışmaları ve uyuşmazlıklarıdır.<sup>4</sup> Esasında iç denetim faaliyetinin kapsamı ve iç denetçilerin görev ve yetkileri KMYKK ve ilgili mevzuatla açıkça düzenlenmiştir. Bu konuda tartışma bulunmamaktadır. Tartışmalı olan husus, KMYKK öncesi teftiş ve denetim görevlerini yürüten teftiş ve diğer denetim birimlerinin yeni düzenlemeler muvacehesinde üstlenmeleri gereken görev ve fonksiyonlar ile bundan böyle iç denetim kapsamına girmesi nedeniyle yürütülmemesi gerekli/yürütülemeyecek görev ve fonksiyonların ne olduğudur.

<sup>4</sup> İç denetim birimleri ile diğer teftiş ve denetim birimleri arasındaki görev ve fonksiyon ayrımı için yapılması gerekenler ve konuya ilişkin değerlendirmeler için bkz: **Cüneyt GÜLER**, "5018 Sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanununun Teftiş ve Denetim Sistemimize Etkileri (1)", Mali Hukuk Dergisi, Mart-Nisan 2007, Sayı: 128.

Bu konuda farklı görüşler bulunmaktadır: Birinci yaklaşım, denetim faaliyetinin KMYKK ile düzenlendiği, buna göre iç ve dış denetim olmak üzere iki tür denetim fonksiyonu/faaliyeti bulunduğu, ayrıca istisnai hallere münhasır olmak üzere mali yönden yürütülebilecek teftiş faaliyetlerinin münhasıran Maliye Bakanlığı ve İçişleri Bakanlığı denetim elemanlarına verildiği, iç denetim kapsamına giren her türlü denetim, inceleme, araştırma, değerlendirme, gözden geçirme faaliyetlerinin ancak iç denetçiler tarafından yürütülebileceği, çünkü KMYKK'nın daha önceki kanun hükümlerini zımnen yürürlükten kaldırmış olduğu, bununla birlikte iç denetçilerin görevleri arasında sayılmayan diğer görevlerin (örneğin soruşturma, ön inceleme, özel kanunlara göre yürütülen vergi incelemesi, kurum dışı kişi veya mükelleflerin/özel kurumların iş ve işlemlerinin mevzuata uygunluk yönünden teftiş edilmesi/incelenmesi veya çeşitli kanunlara göre yürütülen diğer soruşturma/inceleme görevleri) ise idarelerin diğer teftiş ve denetim birimlerince yapılabileceği şeklindedir.

İkinci yaklaşım ise, KMYKK'nın sadece kurumların iç denetim faaliyetlerini düzenlediği ancak bu paralelde 3046 sayılı Bakanlıkların Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanunda, kuruluşların görev ve teşkilatını düzenleyen teşkilat kanunlarında ve diğer özel kanunlarda gerekli değişikliklerin yapılmadığı, bu nedenle idarelerin teftiş ve denetim birimlerinin görev ve fonksiyonlarının devam ettiği/etmesi gerektiği yönündedir.

Hukuk tekniği bakımından ikinci görüşün benimsenmesi ve savunulması güçtür. Kanaatimize göre kanun koyucunun iradesi açık ve tartışmasızdır. Kanun koyucu KMYKK'da tanımlanan ve hukuki çerçevesi çizilen denetim fonksiyon ve görevini iç denetçilere/iç denetim birimine vermiştir. Bu görev ve fonksiyonların KMYKK öncesinde yürürlüğe konulan düzenlemelere istinaden başka kişi veya birimlerce üstlenilmesi ve yürütülmesi mümkün olmayacaktır. Böyle bir şey söz konusu olsa bile bu, hukuki değil fiili bir durum olacaktır.

Bununla birlikte, en doğrusu iç denetim birimleri dışında kalan teftiş ve denetim birimlerinin görev ve fonksiyonlarının KMYKK doğrultusunda yeniden düzenlenmesi ve iç denetim birimleri ile diğer teftiş ve denetim birimleri arasındaki görev ve fonksiyon ayrımının yasal bir düzenlemeyle açıklığa kavuşturulmasıdır. Esasında, KMYKK öncesinde yürürlüğe konulan kanunların KMYKK'ya aykırı hükümlerinin Kanunun 81 inci maddesi gereğince zımnen yürürlükten kaldırıldığı açıktır. Fakat uygulamadaki tartışma ve tereddütler dikkate alındığında, bu konunun kanuni bir düzenlemeyle açıklığa kavuşturulmasının tüm teftiş/denetim birimleri ve elemanları açısından yararlı olacağı görülmektedir.

Aksi halde, bu şekildeki belirsizlik çeşitli kamu görevlerinin gereği gibi yürütülememesine neden olabilecektir. Görev ve fonksiyonların belirgin bir şekilde ortaya konulmamış olması nedeniyle teftiş kurulları ve diğer denetim birimleri ile yeni kurulan iç denetim birimlerinde atıl bir kapasite oluşmuştur. Buna motivasyon bozukluğu ve işe sarf edilemeyen enerjinin açığa çıkmasından kaynaklanan gereksiz çekişme ve çatışmalar eklendiğinde, bu birimlerce üretilen katma değer zamanla artıdan eksiye dönüşeceğini öngörmek ve bunu ifade etmek yanlış olmayacaktır. Haddizatında, kamu bürokrasisinde kariyer sahibi profesyoneller olan teftiş ve denetim elemanlarının bu şekilde birbirine düşürülmesi, yetişmiş ve nitelikli insan kaynaklarından gereği gibi yararlanılmaması, görev çakışmasından doğan çatışmalar nedeniyle işlerin sürünce mede bırakılması kamunun, teftiş ve denetim elemanlarının ve halkın menfaatine değildir.

Halbuki, bu birimlerin ve görevlilerin farklı fonksiyonları üstlenerek, çatışma yerine, aynı hedefe yönelik olarak dayanışma içinde kendilerine tevdi edilen farklı görevleri yürütmeleri halinde hem kaynak kaybı yaşanmamış olacak, hem de ifa edilen görevler neticesinde yeni bir katma değer üretilecek ve idare faaliyetlerinin etkili bir şekilde yürütülmesi sağlanmış olacaktır.

Ŗu halde, bu konuda gerekli yasal düzenlemelerin yapılması elzemdir, hayatidir. Bu iŖin sürüncemede bırakılması hem kamu kaynaklarının ve kamuya tahsis edilmiŖ insan kaynaklarının yönetimi, hem de kamusal hizmetlerin yürütülmesinde eŖitli sorunların yaŖanmasına ve maddi-manevi eŖitli zararlara maruz kalınmasına sebebiyet verecektir. Bu nedenle, konunun genelge, tebliğ, İDKK kararı gibi idari düzenlemeler yerine yasal düzenleme yapılmak suretiyle (3046 sayılı Kanunda, teŖkilat kanunlarında deėiŖiklik yapılmak ve 5018 sayılı Kanunun konuya iliŖkin hükümlerini daha açık hale getirmek Ŗeklinde) zlmesi gerekmektedir.

Bu konuda asıl sorumluluk 5018 sayılı Kanunu yürürlüğe koymak suretiyle mali yönetim reformuna baŖlayıp, bu reformun kamu yönetiminin diğer alanlarında gerektirdiği düzenlemeleri yapma konusunda gerekli iradeyi ve hassasiyeti göstermeyen siyasi iradenindir. Dolayısıyla, iŖ kamu bürokrasinin kendiliğinden ozeceėi/çözebileceği kadar basit değildir ve bu konu siyasi iradenin acilen karar vermesi gereken ciddi ve hassas bir meseledir. Bu alanda yaŖanan eksiklik, sorun ve sıkıntıların görmezden gelinmesi, çözümün ertelenmesi bir fayda sağlamaz, bilakis sorunu derinleŖtirir ve çözümü zorlaŖtırır.

Bu nedenle, bu konudaki kararın en kısa zamanda verilmesi ve uygulamaya geçirilmesi gerekmektedir. Ŗartlar deėiŖmiŖ ve eski sisteme (5018 sayılı Kanun ncesi uygulamaya) dnŖ kararı alınmiŖ da olabilir. Bu durumda dahi ilgililerin, bu yöndeki iradenin kamuoyuyla paylaŖılmasını ve gerekenlerin yapılmasını isteme hakkı bulunmaktadır. Sonuç olarak teftiŖ, denetim ve soruŖturma alanlarındaki belirsizlikler giderilmeli ve konuyla ilgili birimlerin/görevlilerin fonksiyon, görev, yetki ve sorumlulukları açık ve tartiŖmaya mahal bırakmayacak Ŗekilde belirlenmelidir.

*(Devam edecek...)*